

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 25. Jänner 2013 gegen den Bescheid des FA GVG vom 9. Jänner 2013 betreffend Gesellschaftsteuer Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie folgt:

Die Gesellschaftsteuer für die vertragliche Gewährung eines Gewinndarlehens vom 9.11.2007 wird festgesetzt mit 0 €.

Die Gesellschaftsteuer für die vertragliche Gewährung eines Gewinndarlehens vom 24.1.2008 wird festgesetzt mit 5.000 €.

- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Verfahren vor der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuer und Glücksspiel (FAGVG, nunmehr Finanzamt Österreich):

Die gegenständliche Beschwerdeführerin Bf (in der Folge als Bf bezeichnet) schloss mit der Darlehensgeberin in China (in der Folge als Darlehensgeberin bezeichnet) zwei Verträge, sogenannte Vereinbarungen über die Gewährung eines Gewinndarlehens, ab, der erste mit Wirksamkeit vom 9.11.2007 und der zweite mit Wirksamkeit vom 24.1.2008.

1.1. Vertrag über die Gewährung eines Gewinndarlehens vom 9.11.2007 – auch auf jeder Seite als Vereinbarung über die Gewährung eines partiarischen Darlehens bezeichnet

Darin wurden auszugsweise folgende Vereinbarungen getroffen:

„...“

Erstens: Vorbemerkungen

abgeschlossen zwischen Darlehensgeberin... einerseits und Bf, ...– in der Folge kurz Firma genannt – andererseits.

Zweitens: Darlehenkonditionen

(1) Die Darlehensgeberin gewährt der Firma ein partiarisches Darlehen, in der Folge kurz Darlehen genannt, in Höhe von € 1.000.000,-.

(2) Der Vertrag über die stille Beteiligung vom 30.06.2006 wird in ein partiarisches Darlehen geändert.

(3) Der Darlehensbetrag wird durch Umwandlung einer Verbindlichkeit für Warenlieferungen in eine stille Einlage erbracht.

(Anm. Bundesfinanzgericht: Punkt Drittens existiert nicht, nach Punkt Zweitens auf Seite 1 kommt Punkt Viertens auf Seite 2)

Viertens: Dauer und Rückzahlungen

(1) Das Darlehen wird auf 5 Jahre abgeschlossen. Eine Verlängerung ist durch ein schriftliches Übereinkommen möglich.

Folgende Rückzahlungen sind vorgesehen:

1. Jahr 100.000,- € (30.06.2007)

2. Jahr 200.000,- € (30.06.2008)

3. *Jahr 200.000,- € (30.06.2009)*
4. *Jahr 250.000,- € (30.06.2010)*
5. *Jahr 250.000,- € (30.06.2011)*

Fünftens: Gewinnanspruch

- (1) *Als Gewinnanteil stehen der Darlehensgeberin 20 % des Gewinnes der Firma zu.*

Als „Gewinn“ des Unternehmens gilt der Jahresüberschuss laut Jahresabschluss gem. § 231 (2) Z 22 UGB zuzüglich der Steuern vom Einkommen und vom Ertrag und vor Berücksichtigung des Gewinnanteiles der Darlehensgeberin. Zur Klarstellung wird ausdrücklich festgehalten, dass nach obiger Regelung Rücklagenbewegungen außer Betracht bleiben.

Maximal entsteht jedoch der Gewinnanspruch in Höhe eines Betrages, der 3,5 % p.a. vom ausständigen, geleisteten Darlehensbetrag.

- (2) *Der Gewinnanteil ist 14 Tage nach Vorlage des gemäß Punkt 8.2. erstellten Jahresabschlusses, jedenfalls jedoch 7 1/2 Monate nach Ende des Geschäftsjahres zur Zahlung fällig. Für den Fall einer späteren Zahlung gelten Verzugszinsen in Höhe von 3% p.a. über dem EURIBOR (Verlautbarung der EZB) zum Fälligkeitszeitpunkt, dekursiv, als vereinbart.*

- (3) *Die Darlehensgeberin ist mit ihrem Darlehen am Verlust der Firma nicht beteiligt. Eine Beteiligung an der Substanz oder am Liquidationserlös ist ausgeschlossen.*

...“

1.2. Vertrag über die Gewährung eines Gewinndarlehens vom 24.1.2008 – auch auf jeder Seite als Vereinbarung über die Gewährung eines partiarischen Darlehens bezeichnet

Darin wurden auszugsweise folgende Vereinbarungen getroffen:

„...“

Erstens: Vorbemerkungen

*abgeschlossen zwischen Darlehensgeberin, ... einerseits
und Bf, ...in der Folge kurz Firma genannt andererseits.*

Zweitens: Darlehenskonditionen

- (1) Die Darlehensgeberin gewährt der Firma ein partiarisches Darlehen, in der Folge kurz Darlehen genannt, in Höhe von € 500.000,-.*
- (2) Das Darlehen wird durch Umwandlung einer Verbindlichkeit für Warenlieferungen in ein Darlehen erbracht.*

Drittens: Geschäftsgrundlage

- (1) Betriebsgegenstand der Firma ist der Vertrieb, das Service und die Konstruktion und Entwicklung von Komponenten für Schienenfahrzeuge und Busse in Europa.*
- (2) Das Darlehen dient der Expansion und der Erschließung des europäischen Marktes.*

Viertens: Dauer und Rückzahlungen

- (1) Das Darlehen wird auf 5 Jahren abgeschlossen. Eine Verlängerung ist durch ein schriftliches Übereinkommen möglich.*

Folgende Rückzahlungen sind vorgesehen:

- 1. Jahr 100.000,- € (31.01.2009)*
- 2. Jahr 100.000,- € (31.01.2010)*
- 3. Jahr 100.000,- € (31.01.2011)*
- 4. Jahr 100.000,- € (31.01.2012)*
- 5. Jahr 100.000,- € (31.01.2013)*

Fünftens: Gewinnanspruch

(1) *Als Gewinnanteil stehen der Darlehensgeberin 10 % des Gewinnes der Firma zu.*

Als „Gewinn“ des Unternehmens gilt der Jahresüberschuss laut Jahresabschluss gem. § 231 (2) Z 22 UGB zuzüglich der Steuern vom Einkommen und vom Ertrag und vor Berücksichtigung des Gewinnanteiles der Darlehensgeberin. Zur Klarstellung wird ausdrücklich festgehalten, dass nach obiger Regelung Rücklagenbewegungen außer Betracht bleiben.

Maximal entsteht jedoch der Gewinnanspruch in Höhe eines Betrages, der 3,5 % p.a. vom ausständigen, geleisteten Darlehensbetrag.

(2) *Der Gewinnanteil ist 14 Tage nach Vorlage des gemäß Punkt 8.2. erstellten Jahresabschlusses, jedenfalls jedoch 7 1/2 Monate nach Ende des Geschäftsjahres zur Zahlung fällig. Für den Fall einer späteren Zahlung gelten Verzugszinsen in Höhe von 3% p.a. über dem EURIBOR (Verlautbarung der EZB) zum Fälligkeitszeitpunkt, dekursiv, als vereinbart.*

(3) *Die Darlehensgeberin ist mit ihrem Darlehen am Verlust der Firma nicht beteiligt.*

Eine Beteiligung an der Substanz oder am Liquidationserlös ist ausgeschlossen. Verluste aus den Vorjahren oder das Vorhandensein eines Verlustvortrages bleiben für die Ermittlung des Gewinnes des laufenden Geschäftsjahres unberücksichtigt.

...“

1.3. Ersuchen um Ergänzung durch die belangte Behörde vom 3.7.2012

Am 3.7.2012 ersuchte die belangte Behörde die Bf um Beantwortung folgender Fragen im Zusammenhang mit den beiden Verträgen mit Fristsetzung bis 10.8.2012:

„...“

1. *Zwecks Überprüfung kapitalverkehrssteuerlicher- und gebührenrechtlicher Vorgänge wird um Vorlage einer Kopie der Jahresabschlüsse 2007 bis 2010 samt Gewinn- und Verlustrechnung und den Erläuterungen zu den Bilanzpositionen ersucht.*
2. *Laut einer Kontrollmitteilung wurden im Jahr 2007 und 2008 Verträge über partiarische Darlehen in der Höhe von € 1.500.000,00 abgeschlossen!*
3. *Wann und zu welcher Zahl wurde hinsichtlich der o.a. partiarischen Darlehen eine Gesellschaftsteuererklärung beim h.o. Finanzamt eingereicht?*
4. *Weiters wird um Vorlage einer Kopie des Vertrages über die eingegangene stille Beteiligung vom 30.6.2006 ersucht,*
5. *Wie hoch war die stille Einlage?*

6. *Wann wurde die stille Beteiligung beim h.o. Finanzamt angezeigt?*
7. *Im Jahr 2007 ist anhand der elektronischen Firmenbuchbilanzen ein Anstieg der Kapitalrücklagen von € 1 Mio. auf € 1,5 Mio. ersichtlich.*
8. *Worauf ist der Anstieg der Kapitalrücklagen zurückzuführen?*
9. *Handelt sich dabei um einen Gesellschafterzuschuss?*
10. *Wenn ja, wann und zu welcher Zahl wurde dieser beim h.o. Finanzamt angezeigt?*
11. *Um Vorlage einer Kopie des Schreibens über die Zuschusszusage sowie des zu Grunde liegenden Überweisungsbeleges wird ersucht.*

Um detaillierte Angaben wird gebeten.

...“

1.4. Beantwortung des 1. Ergänzungsersuchens vom 3.7.2012 durch die Bf am 10.8.2012:

Die Bf beantwortete das Ergänzungsersuchen der belangten Behörde durch ihre steuerliche Vertretung dahingehend, dass Kopien der Jahresabschlüsse 2007 und 2008 übermittelt wurden.

Zu Frage 2 gab die Bf an, dass die stille Beteiligung aus dem Geschäftsjahr 2006 in ein partiarisches Darlehen umgewandelt worden sei und verwies auf Punkt. 2.2. der beigelegten Verträge.

Zu Frage 2 a verwies die Bf auf den Kommentar zum GebG § 33 TP 8 Tz 789, demzufolge Darlehen gegen bloße Gewinnbeteiligung (partiarische Darlehen) nicht gebührenpflichtig seien, damit ergäbe sich auch keine Pflicht zur Anzeige.

Zu Frage 3 gab die steuerliche Vertretung der Bf an, dass sie im Jahr 2006 noch nicht mit der steuerlichen Vertretung der Bf beauftragt gewesen sei, dementsprechende Unterlagen aufgefördert hätte und dies nachreichen würde.

Auf Frage 4 antwortete die Bf, dass es im Jahr 2007 keinen Anstieg der Kapitalrücklagen gegeben hätte, Aus den beiliegenden Jahresabschlüssen ginge hervor, dass unter dieser Position das partiarische Darlehen ausgewiesen werde. Offenbar wäre diese Position bei der Firmenbuchübermittlungsdatei von der verwendeten Übermittlungssoftware irrtümlich den Kapitalrücklagen zugeordnet worden.

1.5. 2. Ergänzungsersuchen der belangten Behörde vom 8.11.2012

In ihrem zweiten Ergänzungsersuchen im gegenständlichen Verfahren nahm die belangte Behörde Bezug auf die Beantwortung des ersten Ergänzungsersuchens in Hinblick auf Frage 3 betreffend die Nachreichung fehlender Unterlagen, da innerhalb der Frist noch nicht alle beschafft hätten werden können.

Dazu fragte die belangte Behörde, ob die fehlenden Unterlagen aus dem Jahr 2006 in der Zwischenzeit beschafft hätten werden können (stiller Gesellschaftsvertrag vom 30.6.2006 sowie ob eine Anzeige zur Gesellschaftsteuer dafür erfolgt sei) und bis wann mit der Nachreichung der fehlenden Unterlagen zu rechnen sei.

1.6. Beantwortung des 2. Ergänzungsersuchens durch die Bf am 17.12.2012:

Die Bf beantwortete das 2. Ergänzungsersuchen dahingehend, dass in der Anlage der stille Gesellschaftsvertrag aus dem Jahr 2006 in englischer Sprache ohne Übersetzung übermittelt wurde, der sogenannte „contract for silent shareholding“ und wies darauf hin, dass weitere Buchhaltungsunterlagen nicht vorliegen würden.

1.7. Bescheid der belangten Behörde vom 9.1.2013

Die belangte Behörde setzte Gesellschaftsteuer für beide Verträge auf Grundlage des § 8 iVm § 7 Abs. 1 Z 1 lit.a iVm § 2 Z 1 KVG mit 15.000 € bescheidmäßig fest.

Begründet wurde die Festsetzung damit, dass die beiden Verträge über die Gewährung eines Gewinndarlehens vom 9.11.2007 und vom 24.1.2008 in der Höhe von insgesamt 1,5 Mio € mit der Darlehensgeberin abgeschlossen worden seien.

Gemäß § 5 Abs 1 Z 3 KVG würden partiarische Darlehen (Darlehen gegen Gewinnbeteiligung) zu den Gesellschaftsrechten zählen. Verwiesen wurde in diesem Zusammenhang auf VwGH 18.7.2002, 99/16/0196.

Die gegenständlichen Vereinbarungen würden daher gemäß 2 Z 1 iVm § 5 Abs.1 Z 3 KVG der Gesellschaftsteuer unterliegen.

Hingewiesen wurde seitens der belangten Behörde auch darauf, dass durch die von der belangten Behörde gestellten Ersuchen um Ergänzung vom 3.7. und 8.11.2012 Unterbrechungshandlungen erfolgte seien, weshalb für das im Jahr 2007 abgeschlossene partiarische Darlehen noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten sei.

1.8. Berufung und Berufungs-Ergänzung gegen den Bescheid der belangten Behörde

Dagegen erhob die Bf1 **Berufung am 25.1.2013.**

Die Berufung wurde im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Im gegenständlichen Vertrag hieße es unter Punkt „Zweitens (2)“, die Gewährung des Darlehens erfolgt durch Umänderung der stillen Beteiligung vom 30.6.2006 und 20.7.2006 in ein partiarisches Darlehen.

Gemäß § 2 Z 1 KVG würde der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber unterliegen. Das Kapitalverkehrsteuergesetz folge laut ständiger Rechtsprechung des VwGH dem Prinzip der Einmalbesteuerung. Der Erwerb von Gesellschaftsrechten in Form einer stillen Beteiligung, welche auch bereits im Geschäftsjahr 2006 bilanziert worden sei, wäre bereits der Gesellschaftsteuer unterlegen.

Gemäß § 2 Z 1 KVG würden der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den ersten Erwerber, womit eine neuerliche Festsetzung von Gesellschaftsteuer für ein und denselben Kapitalbetrag gesetzlich ausgeschlossen sei.

Auf Grund dessen sei die neuerliche Festsetzung von Gesellschaftsteuer auf Grund des Vertrages vom 9.11.2007 rechtswidrig.

Desweiteren wurde die Verlängerung der Frist zur Ergänzung der Berufung der Bf bis zum 28.2.2013 beantragt sowie die Aufhebung des Bescheides.

Am 27.2.2013 wurde eine weitere rechtliche Begründung in Form einer Ergänzung der Berufung gegen den gegenständlichen Gesellschaftsteuerbescheid nachgereicht.

In ihrer Berufungsergänzung brachte die Bf insbesondere vor, dass sich die Berufung auch gegen die Festsetzung der Gesellschaftsteuer auf den in Frage stehenden Tatbestand im Hinblick auf das Gemeinschaftsrecht richte.

Der EuGH habe festgehalten, dass im Sinne der ersten Kapitalansammlungs-Richtlinie die Mitgliedstaaten nur jene Vorgänge künftig der Gesellschaftsteuer unterwerfen dürften, die auch bereits am 1.7.1984 dieser Steuer unterlegen wären. Zitiert wurde Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 69/335/EWG.

Mit der neuen Kapitalansammlungs-Richtlinie würde mit Wirkung zum 1.1.2009 der maßgebliche Stichtag auf den 1.1.2006 angepasst.

Im gegenständlichen Fall handle es sich jedoch um Vorgänge vor dem 1.1.2009, sodass als Stichtag der 1.7.1984 zur Anwendung komme.

Steuervorgänge die vor dem 1.7.1984 keiner Gesellschaftsteuer unterlegen seien, dürften damit auch künftig keiner Besteuerung unterworfen werden. Selbiges gelte laut Rechtsprechung des EuGH auch für Vorgänge, die auf Grund der Verwaltungspraxis bis zu diesem Zeitpunkt nicht der Gesellschaftsteuer unterlegen seien – verwiesen wurde dazu auf ähnliche Stillhalteklauseln in der MwSt-RL EuGH 8.1.2002, C – 409/99, Metropol Treuhand, Rn 49.

Die gegenständliche Festsetzung der Gesellschaftsteuer beruhe auf einer Rechtsprechung des VwGH vom 18.7.2002 99/16/0196. Daher wäre zu Stichtag 1.7.1984 der gegenständliche Vorgang nicht von der Gesellschaftsteuerpflicht umfasst.

Die Festsetzung sei daher rechtswidrig und die Bf beantragte die Aufhebung des gegenständlichen Bescheides.

Am **30.8.2013** erließ die belangte Behörde eine **Berufungsvorentscheidung**.

Darin gab sie der Berufung teilweise statt und setzte die Gesellschaftsteuer statt mit ursprünglich 15.000 €, wovon 10.000 € auf die für das Darlehen aus dem ersten Vertrag vom 9.11.2007 und 5.000 € auf das Darlehen des zweiten Vertrages vom 24.1.2008 entfielen nur mehr mit letzterem fest.

Die mit Berufungsvorentscheidung festgesetzte Gesellschaftsteuer betrug daher insgesamt 5.000 €.

Begründet wurde dies von der belangten Behörde nur in Hinblick auf die festgesetzten 5.000 €, indem dem Einwand der Bf hinsichtlich der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit entgegengehalten wurde, dass diese nicht vorliege.

Entgegen der Darstellung in der Berufung würde die Festsetzung der Gesellschaftsteuer auf § 2 Z1 iVm § 5 Abs. 1 Z 3 KVG, also dem Gesetz und nicht bloß auf einer Rechtsprechung des VwGH basieren.

Im Übrigen ginge schon aus dem in der Berufung zitierten VwGH Erkenntnis vom 18.7.2002, 99/16/0196 unter Hinweis auf die Vorjudikatur hervor, dass für gewinnbeteiligte Darlehen Gesellschaftsteuer bereits vor dem 1.7.1984 festgesetzt worden wäre.

Am **1.10.2013** **stellte die Bf Vorlageantrag** auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz, damals den UFS (nunmehr das Bundesfinanzgericht – siehe Punkt 3).

2. Verfahren vor dem UFS:

Am 16.10.2013 **legte die belangte Behörde** den gegenständlichen Fall dem Unabhängigen Finanzsenat **vor**.

Der Vorlagebericht enthielt lediglich die bezughabende Norm § 2 Z 1 iVm § 5 Abs. 1 Z 3 KVG sowie die von der belangten Behörde sachverhaltsbezogene Frage, ob ein Tatbestand des § 5 Abs. 1 Z 3 KVG vorliege unter Hinweis auf den Einwand der Bf hinsichtlich Gemeinschaftsrechswidrigkeit.

3. Zuständigkeitsübergang

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO, in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen.

Demzufolge sind Berufungen nunmehr als Bescheidbeschwerden und Berufungsvorentscheidungen als Beschwerde vorentscheidungen zu bezeichnen und zu behandeln.

4. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

Der Akt ist in der zuständigen Gerichtsabteilung seit März 2018 anhängig.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die gegenständliche Bf war Darlehensnehmerin von partiarischen Darlehen, die von der Darlehensgeberin gegen Gewinnbeteiligung gewährt wurde.

Die beiden Verträge – Vereinbarungen über die Gewährung eines Gewinndarlehens – wurden abgeschlossen, der erste mit Wirksamkeit vom 9.11.2007 und der zweite mit Wirksamkeit vom 24.1.2008.

Im ersten Vertrag über die Gewährung eines Gewinndarlehens vom 9.11.2007 wurde gegen eine Gewinnbeteiligung von 20 % eine stille Beteiligung vom 30.6.2006 in ein partiarisches Darlehen in Höhe von 1 Mio. € umgewandelt.

Im zweiten Vertrag über die Gewährung eines Gewinndarlehens vom 24.1.2008 wurde gegen eine Gewinnbeteiligung von 10 % ein partiarisches Darlehen in Höhe von 500.000 € der Bf von der Darlehensgeberin gewährt.

Die belangte Behörde setzte Gesellschaftsteuer für beide Verträge auf Grundlage des § 8 iVm § 7 Abs. 1 Z 1 lit.a iVm § 2 Z 1 KVG mit 15.000 € bescheidmäßig fest.

Begründet wurde die Festsetzung damit, dass partiarische Darlehen (Darlehen gegen Gewinnbeteiligung) zu den Gesellschaftsrechten zählen und die beiden Verträge über die Gewährung eines Gewinndarlehens vom 9.11.2007 und vom 24.1.2008 in der Höhe von insgesamt 1,5 Mio € mit der Darlehensgeberin abgeschlossen worden seien.

Dagegen erhob die Bf Berufung am 25.1.2013 mit der Begründung, dass im ersten Vertrag die Gewährung des Darlehens durch Umänderung der stillen Beteiligung vom 30.6.2006 und 20.7.2006 in ein partiarisches Darlehen erfolgt sei und gemäß § 2 Z 1 KVG der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft nur durch den ersten Erwerber unterliegen würde.

Desweiteren wurde die Verlängerung der Frist zur Ergänzung der Berufung der Bf bis zum 28.2.2013 beantragt sowie die Aufhebung des Bescheides.

Am 27.2.2013 wurde eine Ergänzung der Berufung gegen den gegenständlichen Gesellschaftsteuerbescheid nachgereicht, in der die Bf insbesondere vorbrachte, dass sich die Berufung auch gegen die Festsetzung der Gesellschaftsteuer auf den in Frage stehenden Tatbestand im Hinblick auf das Gemeinschaftsrecht richte, weil der EuGH festgehalten habe, dass im Sinne der ersten Kapitalansammlungs-Richtlinie die Mitgliedstaaten nur jene Vorgänge künftig der Gesellschaftsteuer unterwerfen dürften, die auch bereits am 1.7.1984 dieser Steuer unterlegen wären.

Da es sich um Vorgänge vor dem 1.1.2009 handle, komme als Stichtag der 1.7.1984 zur Anwendung.

Die Bf ging davon aus, dass Steuervorgänge die vor dem 1.7.1984 keiner Gesellschaftsteuer unterlegen seien, dürften damit auch künftig keiner Besteuerung unterworfen werden und die belangte Behörde die gegenständliche Gesellschaftsteuer beruhend auf einer Rechtsprechung des VwGH vom 18.7.2002 99/16/0196 festgesetzt hätte. Daher wäre zu Stichtag 1.7.1984 der gegenständliche Vorgang nicht von der Gesellschaftsteuerpflicht umfasst.

Die Aufhebung des Bescheides wurde beantragt.

Am 30.8.2013 erließ die belangte Behörde eine Berufungsvorentscheidung.

Darin gab sie der Berufung teilweise – in Hinblick auf den ersten Vertrag vom 9.11.2007 – statt und setzte die Gesellschaftsteuer statt mit ursprünglich 15.000 € mit 5.000 € für das partiarische Darlehen in Höhe von 500.000 € auf Basis des zweiten Vertrages vom 24.1.2008 fest.

Begründet wurde dies von der belangten Behörde damit, dass Gemeinschaftsrechtswidrigkeit nicht vorliege und die Festsetzung der Gesellschaftsteuer auf § 2 Z1 iVm § 5 Abs. 1 Z 3 KVG, basiere.

Am 1.10.2013 stellte die Bf Vorlageantrag.

Am 16.10.2013 legte die belangte Behörde den gegenständlichen Fall dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des eindeutigen Urkundeninhalts durch Vorlage des Bemessungsaktes der belangten Behörde ersichtlich.

Insbesondere auf Grund der darin enthaltenen beiden gegenständlichen Verträge über die Gewährung von partiarischen Darlehen vom 9.11.2007 und 24.1.2008 ist der Sachverhalt als erwiesen anzusehen.

Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und

Glücksspiel, dem Unabhängigen Finanzsenat sowie dem Bundesfinanzgericht ist durch die Gesellschaftsteuerbescheide, die Berufung dagegen vom 25.1.2013 sowie dessen Ergänzung vom 27.2.2013, die als Bescheidbeschwerde zu behandeln ist, und den Vorlagebericht sowie die Ausführungen der Bf evident.

Die Feststellungen zur Bf erfolgten über den Auszug aus dem Firmenbuch.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

3.1.1. Zuständigkeitsübergang

Der Akt ist in der zuständigen Gerichtsabteilung seit März 2018 anhängig.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO, in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen.

3.1.2. Rechtsgrundlagen

§ 983 ABGB idF BGBl. I Nr. 68/2012

Darlehensvertrag

Im Darlehensvertrag verpflichtet sich der Darlehensgeber, dem Darlehensnehmer vertretbare Sachen mit der Bestimmung zu übergeben, dass der Darlehensnehmer über die Sachen nach seinem Belieben verfügen kann. Der Darlehensnehmer ist verpflichtet, dem Darlehensgeber spätestens nach Vertragsende ebenso viele Sachen derselben Gattung und Güte zurückzugeben.

§ 8 KVG idF BGBl. I Nr. 111/2010

Steuersatz

Die Steuer beträgt 1% der Bemessungsgrundlage.

§ 7 KVG idF BGBl. I Nr. 111/2010

Bemessungsgrundlage

(1) Die Steuer wird berechnet

1. beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1)

a) wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist:

vom Wert der Gegenleistung. Zur Gegenleistung gehören auch die von den Gesellschaftern übernommenen Kosten der Gesellschaftsgründung oder Kapitalerhöhung, dagegen nicht die Gesellschaftsteuer, die für den Erwerb der Gesellschaftsrechte zu entrichten ist,

b) wenn keine Gegenleistung zu bewirken ist: vom Wert der Gesellschaftsrechte;

2. bei Leistungen (§ 2 Z 2 bis 4): vom Wert der Leistung;

3. bei der Verlegung der Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes einer ausländischen Kapitalgesellschaft (§ 2 Z 5): vom Wert der Gesellschaftsrechte;

4. bei der Zuführung von Anlage- oder Betriebskapital an inländische Niederlassungen ausländischer Kapitalgesellschaften (§ 2 Z 6): vom Wert des Anlage- oder Betriebskapitals.

(2) Als Wert der Gesellschaftsrechte (Abs. 1 Z 1 lit. b und Abs. 1 Z 3) ist mindestens der Nennwert abzüglich der darauf ausstehenden Einlagen anzusetzen.

§ 2 KVG idF BGBl. I. Nr. 111/2010

Gegenstand der Steuer

Der Gesellschaftsteuer unterliegen

- 1. der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber;*
 - 2. Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele: weitere Einzahlungen, Nachschüsse). Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt;*
 - 3. freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht (Beispiel: Zuzahlungen bei Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien);*
 - 4. folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:*
 - a) Zuschüsse,*
 - b) Verzicht auf Forderungen,*
 - c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,*
 - d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung;*
- ...

§ 5 KVG idF BGBl. I. Nr. 111/2010

(1) Als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften gelten:

- 1. Aktien und sonstige Anteile, ausgenommen die Anteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft oder einer Kommandit-Erwerbsgesellschaft,*
- 2. Genußrechte,*
- 3. Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren.*

(2) Als Gesellschafter gelten die Personen, denen die im Abs. 1 bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen.

§§ 5 und 6 KVG vor BGBl. I. Nr. 629/1994 idF vor 1.7.1984 (30.6.1984):

§ 5

Kapitalgesellschaften

(1) Kapitalgesellschaften sind:

- 1. Aktiengesellschaften,*
- 2. Kommanditgesellschaften auf Aktien,*
- 3. Gesellschaften mit beschränkter Haftung,*
- 4. Kolonialgesellschaften,*
- 5. bergrechtliche Gewerkschaften.*

(2) Als Kapitalgesellschaften im Sinn dieses Gesetzes gelten auch:

- 1. die Reichsbank,*
- 2. andere juristische Personen, wenn sie Erwerbszwecke verfolgen und die Mitglieder ihre Anteile an dem Vermögen der juristischen Person an Dritte übertragen können,*
- 3. Personenvereinigungen, die Erwerbszwecke verfolgen, wenn alle Mitglieder nur mit ihrem Anteil für die Schulden der Vereinigung haften und ihre Anteile an Dritte übertragen können.*

(3) Kapitalgesellschaften gelten als inländische, wenn sie ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben.

(4) Als ausländische Kapitalgesellschaften gelten Gesellschaften, die den Kapitalgesellschaften (Absatz 1, 2) entsprechen und weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben.

§ 6

Gesellschaftsrechte

(1) Als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften gelten:

- 1. Aktien, Kuxe und sonstige Anteile,*
- 2. Genußrechte,*
- 3. Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft gewähren,*
- 4. Anteile der Kommanditisten an einer Kommanditgesellschaft, wenn zu den persönlich haftenden Gesellschaftern der Kommanditgesellschaft eine Kapitalgesellschaft gehört.*

(2) Als Gesellschafter gelten die Personen, denen die im Absatz 1 bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen.

3.1.3. Rechtliche Würdigung

Inhalt des Verfahrens sind zwei Darlehensverträge, mit denen die Bf von der Darlehensgeberin partiarische Darlehen erhalten hat.

Gemäß dem im Gebühren- und Verkehrssteuerrecht geltenden Urkundenprinzip des § 17 Abs.1 GebG ist für die Abgabenfestsetzung der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift, der Urkunde, maßgebend.

Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

Ein partiarisches Darlehen, auch als Beteiligungsdarlehen bekannt, ist eine Form der Beteiligungsfinanzierung.

Im Unterschied zum klassischen Darlehen iSd § 983 ABGB, durch das dem Darlehensnehmer vertretbare Sachen zur freien Verfügung übergeben werden, die er dem Darlehensgeber in gleicher Höhe zurückzugeben verpflichtet ist, wird bei einem partiarischen Darlehen als Entgelt nicht, wie oft üblich, Zinsen vereinbart, sondern ein bestimmter Anteil am Gewinn oder am Umsatz eines Unternehmens.

Bei dieser Form des Darlehens liegt der Schwerpunkt in erster Linie auf der Gewinnbeteiligung, wobei auch zusätzlich Zinsen vereinbart werden können.

Partiarische Darlehen werden in § 5 Abs. 1 Z. 3 KVG in Übereinstimmung mit Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe c der Richtlinie Gesellschaftsrechten gleichgestellt (siehe *Rief*, SWK-Sonderheft zum neuen KVG, 1995, RZ 36).

Erforderlich ist nur, dass der Darlehensvertrag eine Gewinnbeteiligung vermittelt (in diesem Sinn siehe auch UFS vom 12.03.2004, RV/1568-W/02).

Wird einer Kapitalgesellschaft ein Darlehen gegen teilweise Gewinnbeteiligung und teilweise fixe Verzinsung übergeben, entscheidet das Überwiegen sowie, ob eine beteiligungsähnliche Stellung des Darlehensgebers erwünscht ist (so *Bavenek-Weber* in „Stille Gesellschaft-partiarisches Darlehen-Darlehen, Eine Beleuchtung aus kapitalverkehrsteuerrechtlicher Sicht Teil II, rdb FJ-GVR 1995).

Bei Hingaben von partiarischen Darlehen unterscheidet der Verwaltungsgerichtshof von Fall zu Fall, ob eine fixe oder variable Verzinsung überwiegt – bei einer überwiegenden fixen Verzinsung liegt ein minimales Risiko des Darlehensgebers vor, was für ein echtes Darlehen spricht (so *Bavenek-Weber* in „Stille Gesellschaft-partiarisches Darlehen-Darlehen, Eine Beleuchtung aus kapitalverkehrsteuerrechtlicher Sicht Teil I, rdb FJ-GVR 1995).

Der Gewinnanspruch ist im gegenständlichen Fall auf Grund vertraglicher Vereinbarung gegeben – wie schon die Bezeichnung der Verträge als „Vereinbarung über die Gewährung eines Gewinndarlehens“ aussagt.

Zinsvereinbarungen gehen aus den vertraglichen Bestimmungen keine hervor.

Demzufolge ist ein „Risiko“ in Form der Gewinnbeteiligung, im ersten Vertrag in Höhe von 20 %, beim zweiten Vertrag in Höhe von 10 %, gegeben und es liegt im gegenständlichen Fall ein partiarisches Darlehen bei beiden Verträgen vor.

3.1.3.1. Erster Vertrag über die Gewährung eines Gewinn Darlehens/partiarischen Darlehens vom 9.11.2007

Die belangte Behörde hat bezüglich es ersten Vertrages vom 9.11.2007 dem Beschwerdebegehren der Bf zu Recht stattgegeben.

Es handelt sich bei diesem Vertrag zwar um die Gewährung eines partiarischen Darlehens, aber aus dem Vertrag geht in Punkt Zweitens (2) hervor, dass dieses partiarische Darlehen lediglich durch eine Änderung einer stillen Beteiligung vom 30.6.2006 entstanden ist, die in ein partiarisches Darlehen umgewandelt wurde und daher nicht noch einmal der Gesellschaftsteuer zu unterziehen war.

Demzufolge war für den ersten Vertrag der Tatbestand des Ersterwerbes gemäß § 2 Z 1 KVG nicht erfüllt und es ist keine Gesellschaftsteuer festzusetzen.

In diesem Punkt ist dem Beschwerdebegehren stattzugeben.

3.1.3.2. Zweiter Vertrag über die Gewährung eines Gewinn Darlehens/partiarischen Darlehens vom 24.1.2008

Anders verhält es sich mit dem zweiten Vertrag vom 24.1.2008, mit dem der Bf ein partiarisches Darlehen eingeräumt wurde.

Der Gesellschaftsteuer unterliegt ua. gemäß § 2 Z. 1 KVG der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber.

Als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften gelten gemäß § 5 Abs. 1 Z. 3 KVG Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren.

Schon als die Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft gewähren noch in § 6 Abs. 1 Z 3 KVG geregelt waren, die ab dem BGBl. I. Nr. 629/1994 in § 5 Abs. 1 Z 3 KVG wortgleich geregelt waren, entschied der Verwaltungsgerichtshof demgemäß und galten nach VwGH 20.1.1992, 90/15/0074 gemäß § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft gewähren, als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften.

Er führte dazu im zitierten Erkenntnis aus:

„...“

Bei der Neugründung einer stillen Gesellschaft, bei der sich der stille Gesellschafter an einer Gesellschaft m.b.H. beteiligt, handelt es sich um die Begründung einer Forderung im Sinne des §

6 Abs. 1 Z. 3 KVG (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 28. Juni 1984, Slg. 5914/F, und vom 14. Jänner 1991, Zl. 90/15/0125, und die dort jeweils zitierte Vorjudikatur). Ebenso erfüllt die Hingabe eines partiarischen Darlehens den Tatbestand des § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 26. November 1958, Slg. 1916/F, vom 12. Dezember 1968, Slg. 3831/F, vom 25. November 1971, Slg. 4315/F, und vom 14. November 1974, Zl. 1257/73). Im letztgenannten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, daß nicht bloß Personen, die nach handelsrechtlichen Vorschriften (etwa als Aktionäre oder Gesellschafter) Anspruch auf Gewinnbeteiligung erheben können, sondern auch Personen, denen bloße Gläubigerrechte einen solchen Anspruch vermitteln, als Gesellschafter einer inländischen Kapitalgesellschaft anzusehen sind. Dies ergebe sich aus der in der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Abgabenrechts begründeten Erwägung, daß Gläubiger von Forderungen mit Anspruch auf Gewinnbeteiligung das gleiche Interesse am Fortgang der Gesellschaft haben wie die eigentlichen Gesellschafter selbst. Denkbar ist, daß ein und dieselbe Person Gesellschafter ist und eine gesellschafterähnliche Stellung einnimmt (vgl. Egly-Klenk, Gesellschaftsteuer Kommentar⁴, Rz 330).

...“

Als Gesellschafter einer inländischen Kapitalgesellschaft sind nicht nur Personen, die nach handelsrechtlichen Vorschriften (etwa als Aktionäre oder Gesellschafter) Anspruch auf Gewinnbeteiligung erheben können, sondern auch Personen anzusehen, denen bloße Gläubigerrechte einen solchen Anspruch vermitteln.

Mit § 5 Abs. 1 Z. 3 KVG verfolgte der Gesetzgeber den Zweck, Gläubiger mit einem Anspruch auf Gewinnbeteiligung den eigentlichen Gesellschaftern im Hinblick auf das gemeinsame Interesse an den Betriebsergebnissen gleichzustellen.

Das Gesetz verlangt allerdings nicht, dass der Gläubiger auch am Verlust der Gesellschaft teilnimmt, jedoch wird gefordert, dass er am Risiko des Unternehmensbeteiligt ist, was die Seite der Gewinnerzielung anlangt (VwGH 24.3.1994, 92/16/0189).

Das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes führt insbesondere aus, dass es dann, wenn neben einer festen Verzinsung der Einlage eine variable, an den Gewinn des Unternehmens geknüpfte Leistung für die Hingabe des Darlehensbetrages vereinbart wird, für die steuerliche Beurteilung maßgebend ist, ob die Vereinbarung einer festen Verzinsung oder die Gewinnbeteiligung als die Hauptsache anzusehen ist.

Der gegenständliche Fall ist jedoch insoweit anders, als aus den Verträgen hervorgeht, dass keine feste Verzinsung zwischen der Bf und der Darlehensgeberin vereinbart wurde, sondern ausschließlich eine Beteiligung am Gewinn.

Der Verwaltungsgerichtshof führt für derartige ausschließliche Beteiligungen am Gewinn in seinem Erkenntnis VwGH 18.7.2002, 99/16/0196 aus, dass das entscheidende Kriterium ist, dass die Darlehensgeberin eine Forderung erworben hat, die eine Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft gewährte und dieser Steuertatbestand unabhängig davon erfüllt wurde, ob Gewinnerzielung wahrscheinlich war. Als unbedeutend wurde auch das Bestehen gesellschaftsrechtlicher Verflechtungen angesehen.

In diesem Zusammenhang ist auch zu erwähnen, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH vom 19.02.1999, Zl. 97/16/0353 im Zusammenhang mit dem Erwerb von Genussrechten ausführte, dass es für die Erfüllung des gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestandes ohne Bedeutung ist, wie hoch die auf Grund dieser Genussrechte erhaltene Beteiligung am Gewinn war.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet das, dass für den Erwerb von Forderungen iSd § 5 Abs. 1 Z. 3 KVG steuerlich nur entscheidend ist, welche Gegenleistung im Gegenzug für eine derartige Forderung erbracht wurde – nicht von Bedeutung ist demnach, wie hoch die Gewinnausschüttung war oder ob überhaupt eine Gewinnausschüttung auf Grund dieser Forderung erfolgte.

Für die Gesellschaftsteuer ist nicht die Begründung der freiwilligen Übernahmeverpflichtung, sondern erst deren Erfüllung, also die Leistung, begründende für das Entstehen der Steuerpflicht. Die gesellschaftsteuerpflichtige Leistung liegt in der Berechtigung zur unentgeltlichen Nutzung (vgl. VwGH 18.12.1995, 95/16/0195; in diesem Sinn auch UFS 6.12.2010, RV/3348-W/07).

Die Bf bringt in ihrer Ergänzung zur Berufung, die als Beschwerde zu behandeln ist, vor, dass die gegenständliche Festsetzung der Gesellschaftsteuer für den Darlehensvertrag vom 24.1.2008 rechtswidrig sei, weil Gemeinschaftsrechtswidrigkeit vorliege, mit dem Argument, dass iSd ersten KapitalansammlungsRL nur jene Vorgänge künftig der Gesellschaftsteuer unterworfen werden dürften, die auch bereits am 1.7.1984 dieser Steuer unterlegen seien, was im gegenständlichen Fall nicht der Fall wäre.

In diesem Zusammenhang führt die Bf aus, dass die Festsetzung der Gesellschaftsteuer durch die belangte Behörde auf der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.7.2002, 99/16/0196 beruhe und der gegenständliche Vertrag zum Stichtag des 1.7.1984 nicht von der Gesellschaftsteuer umfasst gewesen wäre.

Wie in Punkt 3.1.3.2. weiter oben bereits ausgeführt und in den Rechtsgrundlagen dargestellt, war der Tatbestand der Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren, bereits vor 1.7.1984 gemäß § 6 Abs. 1 Z 3 KVG – gleichsam wie später in § 5 Abs. 1 Z 3 KVG – der Gesellschaftsteuer zu unterziehen und steuerpflichtig. Dazu gehören, wie oben dargelegt, partiarische Darlehen.

In diesem Zusammenhang übersieht die Bf offenbar, dass wie die belangte Behörde richtig in ihrer Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerdevorentscheidung) ausführt, die Steuerpflicht sich nicht nur auf der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes VwGH vom 18.7.2002, 99/16/0196 stützt, sondern direkt auf dem Gesetz KVG.

Demzufolge lag Steuerpflicht für das partiarische Darlehen des zweiten Vertrages vom 24.1.2008 vor und es wurde die Gesellschaftsteuer dafür von der belangten Behörde zu Recht festgesetzt.

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu.

Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Demzufolge wurde durch den gegenständlichen Fall keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen.

Daher ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 19. November 2021

